

**L**a pratique des rescrits fiscaux a été largement encouragée lors de la publication de l'instruction fiscale du 15 septembre 1998<sup>1</sup>, qui a assis la doctrine de Bercy en matière de fiscalité des associations et fondations. Les praticiens les plus aguerris ont coutume de dire qu'un rescrit ne peut être interprété qu'au regard de la question posée par le contribuable qui en a fait la demande. En effet, l'administration n'est engagée par sa réponse et le rescrit ne « protège » le contribuable que si la question posée reflète fidèlement la situation de fait et de droit de l'organisme. Les réponses de l'administration doivent être interprétées avec attention pour en mesurer la juste portée.

Le monde associatif évolue constamment et il est fréquent que les organismes, contraints de s'adapter à la réglementation, aux besoins des usagers, aux changements affectant le modèle économique, modifient leurs façons d'opérer ou s'adjoignent des activités. Ainsi, à chaque changement par rapport à la situation décrite lors de la demande de rescrit, il faudra arbitrer pour savoir si une nouvelle demande est nécessaire ou si elle peut être évitée. La stratégie à adopter dépendra notamment des changements opérés, de l'évolution de la doctrine de l'administration fiscale ou des risques fiscaux encourus<sup>2</sup>.

## DU RESCRIT...

Pour comprendre le raisonnement de l'administration et interpréter correctement ses réponses, il est proposé d'étudier un cas concret : le texte d'un rescrit intitulé « Fédérations sportives et associations locales »<sup>3</sup>. Le texte est le suivant :

# EXEMPLE CONCRET DE RESCRIT FISCAL : LE CAS D'UNE ASSOCIATION SPORTIVE

Dans le cadre d'un rescrit fiscal, si la préparation en amont est fondamentale, l'interprétation en aval l'est tout autant.

### « Question :

« Quelles sont les modalités de détermination de la non-lucrativité des associations sportives locales au regard des dispositifs alternatifs d'exonération d'impôts commerciaux prévus par le b et le a du 1<sup>o</sup> du 7 de l'article 261 du CGI ?

### « Réponse :

« Le BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 conduit à examiner la situation des associations sportives locales prioritairement au regard des critères de non-lucrativité communs aux trois impôts commerciaux (CGI, art. 261, 7-1<sup>o</sup>-b, l'exonération du a de l'article précité revêtant un caractère subsidiaire).

« 1) L'exonération du b du 1<sup>o</sup> du 7 de l'article 261 du CGI.

« De nombreuses associations offrent la possibilité de pratiquer des sports non proposés par des sociétés commerciales. En l'absence de concurrence, elles n'ont pas à être soumises

aux impôts commerciaux au titre des cours et des locations de matériel effectués au profit des pratiquants.

« D'autres associations permettent de pratiquer des sports qui sont également proposés par des entreprises commerciales, mais dans des conditions différentes (notamment quant au produit et à la publicité). Présentant une utilité sociale, elles peuvent également être exonérées d'impôts commerciaux au titre de leur activité principale.

« Ces organismes bénéficient de la franchise d'impôts commerciaux de 60 000 euros au titre de leurs recettes lucratives accessoires.

« 2) L'exonération du a du 1<sup>o</sup> du 7 de l'article 261 du CGI.

« Certains sports (golf, tennis, parachutisme) peuvent être pratiqués dans le cadre de sociétés commerciales qui exercent leur activité selon des modalités qui diffèrent peu de celles des associations. ●●●

1. Instr. du 15 sept. 1998, BOI 4 H-5-98.

2. V. en p. 28 de ce dossier.

3. RES n° 2005/92 (OSBL) du 7 sept. 2005 repris dans BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10 du 4 avr. 2018, § 110.

●●● « Les associations sportives concernées ne peuvent alors être considérées comme non lucratives et être exonérées sur le fondement du b de l'article précité mais peuvent, en règle générale, être exonérées sur le fondement du a du même article, pour les services à caractère sportif rendus aux seuls membres.

« Cette exonération suppose que leur gestion soit désintéressée et qu'elles s'abstiennent de recourir à toute publicité dès lors que l'exonération est réservée aux services rendus aux membres (une simple information du public n'est toutefois pas de nature à remettre en cause le bénéfice de l'exonération).

« Dans ce cas, l'exonération de TVA est liée à une exonération d'impôt sur les sociétés (CGI, article 207, 1-5° bis). En revanche, aucune exonération de cotisation foncière des entreprises (et de CVAE le cas échéant) n'est liée à ces exonérations.

« Par ailleurs, il est admis de faire bénéficier des dispositions du a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI les services rendus occasionnellement à des personnes non membres du club mais licenciées de la fédération. En effet, les sportifs, membres licenciés d'une association, exercent fréquemment leur sport dans d'autres associations que celle dont ils sont membres (pratique sur le lieu de vacances, compétitions organisées par d'autres associations, etc.).

« Enfin, les associations exonérées sur le fondement du a du 1° du 7 de l'article 261 du CGI ne bénéficient pas de la franchise d'impôts commerciaux de 60 000 euros mais elles bénéficient d'une exonération des ventes consenties à leurs membres dans la limite de 10 % de leurs recettes totales.

« 3) Précisions communes aux associations relevant du a ou du b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI.

« Les recettes des six premières manifestations de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif sont exonérées de TVA sur la base du c du même article.

« Les droits d'entrée aux manifestations sportives sont soumis à l'impôt sur les spectacles et, corrélativement, exonérés de TVA.

« Par ailleurs, ces manifestations sportives peuvent bénéficier de la réglementation relative au mécénat permettant notamment de ne pas considérer comme commerciaux les versements faits par des entreprises qui se limitent à s'associer aux opérations en cause par le biais d'une simple "signature" (BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 au IV § 120 et suiv.).

« Enfin, la mise à disposition de locaux ou d'installations sportives à des enseignants qui peuvent ainsi développer leur clientèle privée relève de la gestion patrimoniale des associations. Les revenus fonciers perçus à ce titre sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux réduit, prévu au 5 de l'article 206 du CGI.

« Ces opérations sont, en revanche, soumises à la TVA dans les conditions de droit commun.

« Par ailleurs, cette activité doit conserver un caractère accessoire, sous peine de remettre en cause le bénéfice des exonérations précédemment mentionnées.

« **Remarque :** Conformément à l'article 11 de la loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015, le montant de la franchise d'impôts commerciaux citée ci-dessus est indexé, chaque année, sur la prévision de l'indice des prix à la consommation, hors tabac, retenue dans le projet de loi de finances

de l'année. Ce montant est défini aux § 1 à 10 du BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20. »

L'exemple de ce rescrit, sur le fondement des articles L. 80 A et suivants du livre de procédure fiscale (LPF), permet d'illustrer les spécificités de la pratique de ce type de démarche, où le contribuable va « se livrer » à l'administration afin de recueillir son avis sur sa situation fiscale... Tout l'inverse du contrôle fiscal ! Il concerne les associations sportives, multisports ou les fédérations sportives qui interrogent l'administration sur le régime fiscal de leurs activités.

## ... À L'INTERPRÉTATION

Le rescrit publié est particulièrement intéressant à plus d'un titre et suppose d'être interprété pour en saisir toute la portée.

L'administration rappelle qu'en matière de fiscalité des associations, l'appréciation de la lucrativité se fait au regard des critères posés par elle dans l'instruction du 18 décembre 2006<sup>4</sup> ou par l'article 261, 7, 1°, b) du CGI, les exonérations propres aux associations sportives visées à l'article 261, 7, 1°, a) du CGI revêtant un caractère « subsidiaire ». Ainsi, toute association doit examiner si sa gestion est désintéressée – et on sait que cet examen ne se limite pas à vérifier que les dirigeants de droit ne sont pas rémunérés, mais qu'il faut examiner en détail la situation de chaque administrateur au sein de l'organisme et vérifier s'il n'y a pas de dirigeant de fait, dont la situation peut faire basculer l'organisme s'il s'agit du directeur salarié<sup>5</sup>. En outre, l'administration fiscale rappelle qu'une association est gérée de façon désin-

4. Instr. du 18 déc. 2006, BOI 4 H-5-06.

5. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017.

6. *Ibid.*, § 60.

7. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10

du 3 oct. 2018, § 570 et s.

8. CE 8 mars 2002, n° 207941.

9. CE 13 févr. 2013, n° 342953, JA 2013, n° 478,

p. 12, obs. R. Fievet.

10. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 530.

11. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10, § 70.

12. *Ibid.*, § 90 : « Enfin, tant que l'association se borne au niveau local à réaliser des opérations d'information sur ses prestations, sans que cela se traduise par une importante campagne publicitaire dans les journaux locaux, cette information ne sera pas considérée comme constituant un indice de lucrativité fiscale. »

13. CGI, art. 261, 7, 1°, a) et art. 207, 1, 5°.

14. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10, préc., § 110 : « Par ailleurs, ces manifestations sportives peuvent bénéficier de la réglementation relative au mécénat permettant notamment de ne pas considérer comme commerciaux les versements faits par des entreprises qui se limitent à s'associer aux opérations en cause par le biais d'une simple "signature". »

L'administration rappelle qu'en matière de fiscalité des associations, les exonérations propres aux associations sportives visées à l'article

## 261, 7, 1<sup>o</sup>, a)

DU CGI REVÊTENT UN CARACTÈRE « SUBSIDIAIRE ».

téressée si ses membres ne peuvent pas être tributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports, l'organisme ne procédant à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices<sup>6</sup>. Ces conditions sont cumulatives.

La structure doit s'assurer ensuite qu'elle n'entretient pas de relation privilégiée avec un organisme lucratif qui en retirerait un avantage concurrentiel : attention aux filiales<sup>7</sup> !

Puis, l'organisme devra analyser sa situation concurrentielle et, le cas échéant, ses modalités d'intervention pour savoir s'il se différencie suffisamment des acteurs du secteur marchand ou pas. En effet, l'exercice d'une activité commerciale ne permet pas à lui seul de conclure au caractère lucratif de cette activité<sup>8</sup>. Ce critère s'analyse *in concreto* au regard des entreprises ou organismes lucratifs exerçant la même activité. La jurisprudence administrative rappelle que l'éventuelle distorsion de concurrence doit être appréciée au regard de la concurrence effective<sup>9</sup>. Par ailleurs, il est à noter que l'administration fiscale a précisé que la concurrence s'apprécie concrètement par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité dans le même secteur<sup>10</sup>. L'appréciation de la concurrence ne s'effectue donc pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives, etc.), mais à l'intérieur de ces catégories. C'est à un niveau fin que l'identité des activités doit être appréciée.

Cette analyse est un préalable inévitable à une démarche de rescrit afin que celle-ci soit effectuée « en toute sécurité ». Pour rappel,

si l'administration fiscale conclut à la lucrativité d'une activité considérée jusqu'alors comme non lucrative par l'association ou la fondation, l'administration dispose d'un délai de reprise potentiellement rallongé et assorti de majorations.

Dans le rescrit précité, l'administration adopte une position assez libérale. Elle considère, en effet, qu'à l'exception de certaines activités, il n'y a *a priori* pas de concurrence du secteur associatif avec des acteurs du secteur marchand<sup>11</sup>.

Au-delà de cette affirmation de principe, le lecteur attentif du rescrit remarquera que l'administration conditionne cette absence de concurrence à la réalisation des activités associatives dans des conditions différentes de celles des entreprises lucratives, notamment quant au recours à la publicité, à la gestion désintéressée, à la nature précise de la prestation ou du produit proposé<sup>12</sup>. Autant de conditions qui nécessitent une analyse au cas par cas.

S'agissant des activités sportives proposées par les associations dans les mêmes conditions que les entreprises, la liste évoquée par l'administration semble limitative, mais elle ne l'est pas. L'appréciation de la concurrence doit se faire régulièrement tant le marché ainsi que la nature des prestataires évoluent. L'administration fiscale rappelle que, si des associations pratiquant de tels sports sont en situation de concurrence avec le secteur marchand, elles peuvent bénéficier des exonérations de TVA et d'impôt sur les sociétés liées<sup>13</sup>. Mais elle exige, outre la gestion désintéressée, l'absence de recours à la publicité au motif que les services doivent demeurer réservés aux membres, ce qui

est contestable en soi puisqu'une association peut inviter des personnes à devenir membres.

L'administration rappelle que la contribution économique territoriale (CET) reste due pour ces associations qui bénéficient de l'exonération des articles 261, 7, 1<sup>o</sup>, a) et 207, 1, 5<sup>o</sup> du CGI.

Enfin, elle précise que les manifestations sportives organisées par les associations bénéficient du régime du mécénat lorsqu'elles y ont recours<sup>14</sup>. La portée réelle de cette précision doit toutefois être nuancée au cas par cas puisque les conditions d'éligibilité au mécénat sont, à certains égards, plus strictes que celles de l'exonération des impôts commerciaux.

On peut aussi s'étonner de la position de l'administration quant à la mise à disposition « de locaux ou d'installations sportives à des enseignants qui peuvent ainsi développer leur clientèle privée » et qui, selon Bercy, « relève de la gestion patrimoniale des associations » alors que, en principe, la location de locaux équipés constitue une activité lucrative. La façon dont le rescrit est rédigé permet de penser qu'une grande souplesse a été voulue sur ce point... Un vérificateur scrupuleux suivra-t-il cette interprétation libérale dans le cas de la mise à disposition d'installations et de leurs équipements ? Rien n'est moins sûr !

En définitive, un rescrit se prépare en amont et s'interprète en aval. Il peut être opportun, selon la situation de l'organisme, de procéder à toutes les analyses, d'adapter la pratique en fonction du résultat ou du but à atteindre, mais parfois aussi de s'abstenir de solliciter un rescrit... ■

**AUTEUR** Jean Buchser  
**TITRE** Vice-président  
de l'Institut des dirigeants  
d'associations et fondations (IDAF)



**AUTEUR** Franck Jallas  
**TITRE** Avocat associé,  
cabinet Fidal,  
droit des associations et de l'ESS